



**MEMORANDO DE SECRETARIA TÉCNICA N° A-22**

**APLICACIÓN DE LA CUALIDAD “COMPARABILIDAD” DE LA INFORMACIÓN EN LOS ESTADOS CONTABLES Y EL EFECTO DE LOS CAMBIOS A LA UNIFORMIDAD EN EL INFORME DEL AUDITOR CAMBIOS EN ESTIMACIONES.**

**Antecedentes:**

1. Se ha planteado a esta Secretaria Técnica una consulta acerca de cómo debe interpretarse el concepto de aplicación uniforme de normas contables de valuación en la preparación de estados contables, y en especial cómo afectan los cambios en la aplicación de dichas normas al informe del auditor y si los cambios en estimaciones lo afectan.

**Respuesta:**

2. Una de las condiciones básicas para presentar información homogénea en cuanto a la comparabilidad de las cifras de los estados contables con la información presentada en ejercicios o períodos anteriores es la aplicación uniforme de las normas contables utilizadas. El concepto de uniformidad es parte de la cualidad “comparabilidad”. La Resolución Técnica N° 16 define a la comparabilidad estableciendo que:

“la información debe permitir la posibilidad de ser relacionada y confrontada con:

- 1) Información del ente a la misma fecha o período;
- 2) información del ente a otras fechas o períodos;
- 3) información de otros entes”.

El objetivo final es que una vez que el ente selecciona los criterios para la mediación de sus rubros de activo, pasivo y resultados, estos se mantengan a lo largo del tiempo, sin que sean cambiados reiteradamente. En la práctica, este concepto se interpreta más corrientemente como utilización de criterios estables de valuación de los rubros que componen los estados contables, durante diferentes ejercicios.

En definitiva, la aplicación uniforme de las normas contables es lo que permite la comparabilidad de las cifras expuestas en los estados contables.

3. El hecho de no aplicar un criterio de valuación en forma uniforme de un período /ejercicio a otra generaría un efecto en los estados contables que no correspondería a la actividad del ente sino precisamente al cambio del criterio de valuación utilizado. Por lo tanto, se interpreta a partir del punto 4.10 de la segunda parte de la Resolución Técnica N° 17 que ante un cambio de criterio se debe modificar la información patrimonial al inicio del período/ejercicio en el que la modificación ocurre, valuando el rubro afectado por el cambio de acuerdo con el nuevo criterio adoptado.
4. También se interpreta que se deberá modificar la información comparativa de todos los períodos/ejercicios presentados en los estados contables, incluyendo los saldos al inicio del período/ejercicio más antiguo, a efectos de lograr la comparabilidad de toda la información que compone dichos estados, incluyendo la presentada en el estado de resultados.
5. La contrapartida de los ajustes “retroactivos” al inicio del ejercicio más antiguo que se presenta en los estados contables (referidos en los párrafos 3 y 4) se refleja en el renglón de ajustes de ejercicios anteriores, en el estado de evolución del patrimonio neto, de acuerdo con lo dispuesto por la Resolución Técnica N° 17 en el punto 4.10 de su segunda parte.
6. Además, el ente debe exponer dicho cambio en nota a los estados contables, tal como lo establece la Resolución Técnica N° 8 (Normas generales de exposición contable, capítulo II, punto F), así como la cuantificación de su efecto y el motivo por el cual lo realiza.



7. Según se desprende de la Resolución N° 37, en el capítulo III.A. titulado “Auditoría externa de estados contables con fines generales”, sección ii. “Normas sobre informes”, párrafo 11. Referido a “Dictamen”, “En este apartado el contador debe exponer su opinión, o abstenerse explícitamente de emitirla, acerca de si los estados contables en su conjunto presentan razonablemente, en todos sus aspectos significativos, la información que ellos deben brindar de acuerdo con las normas contables profesionales u otro marco de información que permita opinar sobre presentación razonable.”.
8. En función de lo anteriormente indicado, el auditor debe verificar que efectivamente el ente haya informado adecuadamente el cambio en nota a los estados contables y modificado los saldos expuestos con fines comparativos, entre otros aspectos.
9. Partiendo del supuesto que se trate del cambio de un criterio contable aceptado a otro también aceptado o de uno no aceptado a otro aceptado (y obviamente con efecto significado en los estados contables), el párrafo 17. del mismo capítulo y sección de la Resolución Técnica N° 37 establece que:

“17. No es necesario que el contador haga referencia en su informe a la uniformidad en la aplicación de las políticas y normas contables utilizadas en la preparación de los estados contables. En cambio, el contador deberá modificar su opinión, como resulte apropiado, si concluye que:

  - 17.1. Las políticas contables del período actual no se aplicaron uniformemente en relación con los saldos de apertura cuando hubiera correspondido hacerlo de acuerdo con lo previsto por el marco de información aplicable; o
  - 17.2. El cambio de una política contable no fue apropiadamente contabilizado o no fue adecuadamente presentado o revelado de acuerdo a lo previsto por el marco de información aplicable.”
10. Si por el contrario se tratase del cambio de un criterio contable no aceptado a otro tampoco aceptado o de uno aceptado a otro no aceptado ( y por su puesto siempre que produzcan efectos significativos sobre los estados contables), el auditor incluirá una salvedad a la opinión principal por aplicarse un criterio no admitido por las normas vigentes. Por lo tanto se interpreta que es innecesario (pero no está prohibido) agregar además una salvedad a la uniformidad, pues ella quedaría incluida en la salvedad principal, siempre que resulte claro en la salvedad principal que se ha producido un cambio de criterio contable.
11. Los en las estimaciones contables no afectan a la uniformidad y por lo tanto no originan salvedades a ella. Son cambios tales como los derivados de hechos nuevos o del mayor conocimiento adquirido en un período siguiente que permiten obtener mejores elementos de juicio para evaluar un hecho expuesto en los estados contables, corrigiendo estimaciones anteriores que incidieron por ejemplo en provisiones, vidas útiles de activos fijos, etc.

Buenos Aires, 31 de agosto de 1993 (Actualizado en Agosto 2014)